



UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

GABRIELA CORREIA RIBAS

CONTABILIDADE IMOBILIÁRIA E DE CONSTRUTORAS

CURITIBA

2020

GABRIELA CORREIA RIBAS

CONTABILIDADE IMOBILIÁRIA E DE CONSTRUTORAS

Monografia apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA em Gestão Contábil e Tributária.

Orientador: Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

GABRIELA CORREIA RIBAS

CONTABILIDADE IMOBILIÁRIA E DE CONSTRUTORAS

Monografia aprovada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista, Curso de Especialização em Gestão Contábil e Tributária, Universidade Federal do Paraná. Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Prof. Blênio Cezar Severo Peixe
Orientador – Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof. xxxxxxxxxxxxxxxx
Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Prof. xxxxxxxxxxxxxxxx
Departamento de Ciências Contábeis – UFPR

Curitiba, 19 de junho de 2020.

AGRADECIMENTOS

Aos meus pais pelo apoio, minha filha Manuela pelo amor incondicional, além de todos os colegas que contribuíram para a realização desse trabalho.

Ao orientador Prof. Dr. Blênio Cezar Severo Peixe, pelo empenho dedicado à elaboração deste trabalho e a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação como Especialista em Gestão Contábil e Tributária.

RESUMO

O presente trabalho refere-se ao estudo da contabilidade no ramo de construção e incorporação imobiliária. Tendo por objetivo analisar as contabilizações e suas características, com base nos conceitos e práticas do Método Percentagem Conclusão de Obra (POC). A metodologia de pesquisa caracteriza-se como pesquisa descritiva, explicativa, documental e bibliográfica, com aplicação em relação a abordagem quanto ao problema de pesquisa é qualitativa. Foi estudado a legislação e pronunciamentos contábeis referente a construção civil e aplicáveis a contabilizações atualmente e levantados os pontos críticos teóricos e práticos no processo de apuração e contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão. Sendo possível apresentar uma abordagem de apuração e o processo de contabilização usando o método POC. Os resultados da pesquisa evidenciam que os métodos e os procedimentos que são usados na área de construção civil e incorporação imobiliária.

Palavras-Chave: Apuração do Percentual de Conclusão da Obra. Método de contabilização. Construção Civil. Incorporação Imobiliária.

ABSTRACT

The present work refers to the study of accounting in the field of construction and real estate development. In order to analyze the accounting and its characteristics, based on the concepts and practices of the Percentage of Work Conclusion Method (POC). The research methodology is characterized as descriptive, explanatory, documentary and bibliographic research, with application in relation to the approach to the research problem is qualitative. The legislation and accounting pronouncements regarding civil construction and currently applicable to accounting were studied and the theoretical and practical critical points were raised in the calculation and accounting process using the Percentage Conclusion Method. It is possible to present a calculation approach and the accounting process using the POC method. The survey results show that the methods and procedures that are used in the area of civil construction and real estate development.

Key words: Calculation of the Percentage of Completion of the Work. Accounting Method. Construction. Real Estate Incorporation.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 – COMPARATIVO DA MENSURAÇÃO E REGISTRO DA RECEITA.....38

LISTA DE SIGLAS

POC	- <i>Percentage of Conclusion</i> (Percentual de conclusão da obra).
CPC	- Comitê de Pronunciamentos Contábeis.
ICPC	- Interpretação Técnica Pronunciamentos Contábeis.
CMV	- Comissão de Valores Imobiliários.
IFRS	- International Financial Reporting Standards
IASB	- International Accounting standards Board
RET	- Regime Especial de Afetação

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO	14
1.1	CONTEXTO E PROBLEMA	14
1.2	OBJETIVOS	16
1.2.1	Objetivo Geral	17
1.2.2	Objetivos Específicos	17
1.3	JUSTIFICATIVAS	17
2.	METODOLOGIA DA PESQUISA	19
2.1	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVO	19
2.2	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	19
2.3	TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA	20
2.4	COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES.....	21
3.	DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO	22
3.1	PRINCIPIOS CONTÁBEIS	22
3.2.	CONCEITOS DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA	24
3.2.1	Constituição da Empresa	25
3.2.2	Incumbências do Incorporador	25
3.3.	CONCEITOS DE CONSTRUÇÃO IMOBILIÁRIA	26
3.3.1	Conta e risco do incorporador	27
3.3.2	Construção por empreitada	28
3.3.3	Construção por administração.....	29
3.4	CONCEITOS DA METODOLOGIA <i>PERCENTAGE OF COMPLIANCE</i>	30
3.4.1	Preço de contrato	31
3.4.2	Prazo de execução da obra.....	32
3.4.3	Custo planejado	32
3.5	RECEITA DO <i>PERCENTAGE OF COMPLIANCE</i> (POC)	36
3.5.1	Identificação do contrato	36
3.5.2	Identificação do custo.....	42
3.6	APURAÇÃO DO RESULTADOS CONSTRUÇÃO E INCORPORADORAS.....	43
3.7	ASPECTOS RELACIONADOS A RECEITA E RESULTADOS	45

3.7.1	Necessidade de duas contabilidades para uma empresa	45
3.7.2	Opções tributárias	46
3.8	CONTABILIZAÇÕES APLICADAS A INCORPORAÇÃO	48
3.8.1	Receita societária	49
3.8.2	Receita Fiscal	49
3.8.3	Custos da construção/incorporação ou custo incorrido	50
3.8.4	Estoque	50
3.8.5	Pis e Cofins Societário	51
3.8.6	Pis e Cofins Fiscal	52
3.8.7	IRPJ e CSLL	52
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	53
	REFERÊNCIAS	55

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

O setor de construção civil/incorporações desempenha um papel importante no desenvolvimento do nosso país, socialmente e economicamente, pois gera muitos empregos ajudando na aceleração econômica e com isso a melhoria na vida dos cidadãos do país. Além de proporcionar a realização do grande sonho de várias pessoas que é a compra de seu apartamento/casa própria, ou mesmo em obras grandiosas como rodovias, ferrovias, portos, construções de ponte, hospitais, faculdades, igrejas entre outras obras muito importantes, que apresentam e disponibilizam de qualidade social para a comunidade.

A construção civil é a área que mais tem capacidade de elevar a taxa de emprego, de produto e de renda, seja a curto ou médio prazo, pois sua competência de absorver mão de obra é muito grande. Além de movimentar outros ramos ligados diretamente a área, devido a utilização de grandes quantidades e tipos de produtos como pedras, parafusos e acessórios, areia, tintas, madeiras e tijolos que são vendidos em larga escala, fazendo com que as empresas produzam mais, promovendo o emprego e a rendas dos trabalhadores desses outros segmentos.

Nas empresas dos demais ramos sem especificações ou particularidades o reconhecimento da receita se faz obedecendo os princípios da contabilidade. Já nas empresas do ramo de construção civil e incorporação imobiliária além de obedecer aos princípios da contabilidade, existe uma particularidade no que diz respeito ao reconhecimento da receita, que acontece de acordo com a evolução da obra, denominada por “POC” *Percentage of Conclusion* (Percentual de conclusão da obra).

Para o Brasil, foi estratégico aderir às Normas Internacionais de Contabilidade, já que houve vantagens do processo de harmonização, tais como a facilidade de entendimento das demonstrações, do envio e recebimento de funcionários entre matriz e filiais de diferentes países, de acesso a recursos internacionais e de negociação de valores em bolsas internacionais. E com a adoção do Brasil nas normas da IFRS como padrão contábil, já era esperado o surgimento de dúvidas, questionamentos e discussões

por parte dos profissionais de contabilidade, auditores, empresas, acadêmicos e outros grupos interessados, principalmente no ramo da construção civil e incorporação quanto a continuidade do POC.

No caso das empresas que atuam no setor de Incorporação Imobiliária, que motivou este trabalho, as recentes publicações do Comitê de Pronunciamentos Contábeis e dos Pronunciamentos Técnicos de “Contratos de Construção” (CPC 17), “Receitas” (CPC 30), e da Interpretação Técnica “Contrato de Construção do Setor Imobiliário” (ICPC 02), também o recente pronunciamento da CMV (Comissão de Valores Imobiliários) quanto ao assunto, no memorando Nº 6/2018-CVM/SNC, despertando grande dúvida acerca das normas e práticas contábeis que deveriam ser adotadas para o reconhecimento de receita de incorporação imobiliária diante da possibilidade de diferentes interpretações dos pronunciamentos.

Dada a relevância do tema para as empresas do ramo de incorporação, esse trabalho irá analisar os impactos do POC nos resultados das empresas, buscando entender se ele apresenta o resultado mais próximo da realidade para as construtoras e os seus impactos tributários, comparando as apurações paralelamente com o uso da metodologia POC e sem sua aplicação.

A contabilização através do POC para reconhecimento das receitas ocorre nas empresas desde 2012 aproximadamente, antes mesmo da adoção das normas do IFRS, na construção civil havendo duração que transite por mais de um exercício fiscal, usa-se este método para reconhecer uma venda já efetuada de uma unidade imobiliária.

Para apurar as receitas, verifica-se o andamento de uma obra através dos custos incorridos até o fechamento contábil frente ao custo orçado para sua execução total, e entrega do empreendimento. Exemplificando: um empreendimento vendido por 10 Milhões, onde a obra está com apenas 40% do custo orçado gasto terá apenas 4 Milhões de receita registrado naquele momento.

A utilização da metodologia tem grandes pontos que precisam ser analisados com muito cuidado, para entendermos a “qualidade” da apuração do resultado. O primeiro ponto é a receita, é importante entender que em muitos casos a receita da venda é um sobre valor fixo, normalmente há disposições sobre o valor do imóvel sofrer atualizações via aplicação de um índice de correção para carregar ao imóvel um valor de

mercado justo mesmo após anos de construção, sempre com previsão contratual para tal e adesão do cliente. Fato que exige extremo cuidado contábil, durante a construção e posteriormente até que a unidade seja entregue e liquidada, é necessário que haja um controle muito rígido desses registros na contabilidade.

O segundo ponto é o custo, visto que a evolução do POC ocorre através do percentual executado do custo orçado, chamado adiante de custo incorrido. Logicamente o controle desses custos deve ser observado com muito zelo, já que se houver falha nesse controle, podemos ter resultados apropriados incorretamente. Exemplificando esse cenário: Caso a construtora estoure o previsto ela teria que além de perder rentabilidade efetiva estornar receita de vendas, uma vez que esse percentual de custo incorrido é o seu fator para mensurar receitas.

E o terceiro ponto, que tem sido muito debatido nos últimos anos, é a questão dos distratos (que são cancelamentos de vendas, que podem ocorrer por parte do cliente e também por parte da empresa em casos de quebra de contrato), já que eles geram um “estorno” de receita, esse último ponto pode ser analisado junto do mercado entre os anos de 2015 à 2019 onde a situação econômica que o país vive esteve em processo de retração do setor, desaquecimento das vendas, redução dos empregos e do volume das construtoras.

Visto que teve grandes recessões nos últimos anos, devido ao momento em que o Brasil passou/está passando, ocasiona impactos relevantes nos resultados das empresas do ramo, e em alguns casos houveram efeitos desastrosos (visto que grandes empresas do ramo entraram em recuperação judicial nos últimos anos).

Esse trabalho visa conceituar questões de pesquisa: Quais as características e conceitos das práticas sobre a apuração de contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para as empresas brasileiras?

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos dividem-se entre objetivo geral e específicos.

1.2.1 Objetivo Geral

A monografia tem por objetivo analisar as contabilizações e suas características, com base nos conceitos e práticas do Método Percentagem Conclusão (POC).

1.2.2 Objetivos Específicos

- (a) Levantar os pontos críticos teóricos e práticos no processo de apuração e contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC);
- (b) Apresentar na prática o processo apuração utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para empresas do ramo de incorporação e construção;
- (c) Demonstrar o processo contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para empresas do ramo de incorporação e construção.

1.3 JUSTIFICATIVAS

O presente trabalho visa apresentar a fundamentação do uso da contabilidade POC nas empresas do ramo de incorporação imobiliária, demonstrando como funcionam as apurações, esclarecendo a leitura sobre o tema.

Nos últimos tempos houve várias chamadas acerca do tema no âmbito de legislação, inclusive questionamentos a cerca do uso da metodologia e das melhores práticas contábeis.

Pensando que sempre se deve fornecer aos usuários da contabilidade as demonstrações de forma mais coesas e principalmente comparáveis entre empresas do mesmo ramo houve a publicação do CPC 47 em dezembro de 2016 (comitê de pronunciamento contábil) que regulamentou a instrução IFRS 15 (*internacional finance reports standard*) tornando a contabilidade brasileira devidamente instruída, em acordo com as práticas internacionais.

Este estudo é essencial para análise das normativas e de seus impactos nas mensurações de receita e indicadores de performance dos empreendimentos e da empresa, observando as substituições e revogações que o CPC 47 causou.

Um dos pontos de relevantes sobre o tema está ligado aos investidores e a saber qual o retorno que poderão obter ao aplicarem seus recursos em uma determinada empresa. Para isso, o cálculo que demonstra este indicador relaciona o que foi investido com o lucro.

O resultado do exercício é uma das demonstrações que possibilita enxergar o lucro, sendo iniciado pela receita, e qualquer alteração no modo de reconhecimento da receita modificará o resultado, alterando, assim, os indicadores de rentabilidade (FAGUNDES, 2017, p.30).

Deve se apontar que este trabalho tem contribuição técnica e teórica relevante, pois futuramente poderá apoiar profissionais contábeis nos estudos das normas técnicas e das leis que são aplicadas aos seus casos de trabalho. Outro ponto crucial trata-se da contribuição pessoal que esta pesquisa, de porte significativo, irá adicionar aos conhecimentos da sua autora, promovendo enriquecimento a sua formação, pois além de estudar contábeis e estar em fase de especialização a autora atua na área de incorporação imobiliária e passa pelas dificuldades que os profissionais da área detém com relação a normatização e outros pontos ainda pouco claros sobre a matéria.

Buscando, portanto, entender e analisar: legislação e normas que a envolvem, além de explicar o conceito e demonstrar a aplicação do método, visando contribuir com análises gerenciais e adequações de informações.

2. METODOLOGIA DA PESQUISA

A especificação da metodologia da pesquisa é a que abrange maior número de itens, pois responde, a um só tempo, às questões como? com quê? onde? quanto? (LAKATOS; MARCONI, 2003, p.221). Já para Lehfeld (1991 citado por GERHARDT; SILVEIRA, 2009, p.47) refere-se à pesquisa como sendo a inquisição, o procedimento sistemático e intensivo, que tem por objetivo descobrir e interpretar os fatos que estão inseridos em uma determinada realidade.

2.1 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVO

A execução dessa pesquisa será realizada por meio da metodologia descritiva que de acordo com Gil (2002), as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência, além disso também pode ser classificada como explicativa, por se tratar de estudos de normas contábeis e análises documentais de forma comparativas para explicar o entendimento do processo de reconhecimento de receita, segundo o mesmo autor, Gil (2002), esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade, porque explica a razão, o porquê das coisas.

A parte descritiva da pesquisa estará engajada em levantar a correlação entre a aplicação da matéria pesquisada e os resultados encontrados em sua decorrência, posteriormente pretende-se abordar a parte explicativa em função dos resultados obtidos pelo estudo descritivo, que segundo Gil (2002) Uma pesquisa explicativa pode ser a continuação de outra descritiva, posto que a identificação dos fatores que determinam um fenômeno exige que este esteja suficientemente descrito e detalhado.

2.2 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

O método de pesquisa a ser usado é a pesquisa documental e bibliográfica, pretende-se abordar normas técnicas de contabilidade nacional e internacional para analisar o método de aplicação e buscar a solução do problema de pesquisa quanto a

entender os métodos de contabilização adequados. Considerando posterior explanação para explicar o resultado encontrado e possíveis variações de entendimento de autores a cerca do tema.

Quanto a pesquisa bibliográfica Gil (2002) menciona sobre pesquisa bibliográfica e seus usos:

A pesquisa bibliográfica é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos. Embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas. Boa parte dos estudos exploratórios pode ser definida como pesquisas bibliográficas. As pesquisas sobre ideologias, bem como aquelas que se propõem à análise das diversas posições acerca de um problema, também costumam ser desenvolvidas quase exclusivamente mediante fontes bibliográficas. (GIL, 2002, p. 44)

Como o material a ser pesquisado em muitos momentos será sintetizado a normas e legislações esta pesquisa não pode ser estritamente bibliográfica, pois há materiais não tratados, fonte primária de análise e neste caso o autor Gil (2008) explica isso é muito comum pois nem sempre fica clara a distinção entre a pesquisa bibliográfica e a documental, já que, a rigor, as fontes bibliográficas nada mais são do que documentos impressos para determinado público.

2.3 TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

A pesquisa e questão foi classificada como qualitativa quanto ao problema de pesquisa, visto que não é quantificável, mas sim de dados para buscar compreensão através do método. A pesquisa qualitativa se caracteriza por ser um meio de exploração e compreensão de significados que os indivíduos atribuem a um problema social ou humano (CRESWELL, 2010, p. 196).

Pode-se dizer que as diferentes correntes em pesquisa qualitativa têm alguns pontos em comum: 1) Ênfase nos significados; 2) Uso de métodos predominantemente indutivos; 3) Busca da compreensão do todo e 4) Ênfase no processo (GUBRIUM e HOLSTEIN. 1997; TAYLOR e BOGDAN, 1998; MASON, 2002)

Essencialmente neste trabalho o que se busca é enfatizar o processo para compreender o todo e os métodos usados como os autores convergem no entendimento fica esta pesquisa dita como de cunho qualitativo.

2.4 COLETA DOS DADOS E INFORMAÇÕES

A coleta dos dados para análise dos pontos a serem abortados será por meio de pesquisas bibliográficas nas legislações que abordam o tema:

- (a) Princípios da contabilidade (resoluções nº 750/93 e nº 774/94);
- (b) Pronunciamento CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente;
- (c) CPC 17 – Contratos de Construção;
- (d) CPC 30 – Receitas e seus anexos;
- (e) ICPC 02 – Contrato de Construção do Setor Imobiliário;
- (f) ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes;

Para BEUREN (2003, p.81) o emprego de técnicas padronizadas de coleta de dados é “uma das características mais significativas” utilizadas no processo de pesquisa descritiva.

Os dados constantes nestas legislações são essenciais ao entendimento do estudo, para interpretação destas normas é indicado o uso das ICPC listadas com o fim de orientação da interpretação.

3. DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

Para a elaboração deste trabalho, inicialmente, foi feito um estudo das normas internacionais de contabilidade com análise dos pronunciamentos técnicos relacionados ao tema. O foco foi dado no reconhecimento das receitas de incorporação imobiliária e normas gerais de tributação e constituição de empresas.

3.1 PRINCIPIOS CONTÁBEIS

As empresas de construção civil que adotarem as práticas recomendadas e estarão em pleno atendimento aos Princípios Contábeis adotados no Brasil, além alinhadas com as práticas de contabilidade internacionais.

Para entrar adequadamente ao tema desta pesquisa é essencial adicionar neste estudo um assunto importante: os princípios contábeis.

A contabilidade é regida por princípios claramente definidos e é composta de uma estrutura básica aplicável a todos os tipos de empresas, embora aceitando variações necessárias para adequações às particularidades de cada ramo de atividade. (TEIXEIRA; PANTALEÃO e TEIXEIRA, 2012, p. 23).

Um deles princípios faz vista oposta ao negócio de incorporar: princípio da continuidade. Nas construções por incorporação o princípio da continuidade nem sempre é uma verdade absoluta, visto que várias incorporadoras abrem uma empresa para registro exclusivo dos assuntos da construção de certo empreendimento, isso vai em desacordo a este princípio que reza no sentido de que a organização seguirá por tempo indefinido.

É comum nos casos de incorporação haver uma entidade exclusiva para esse fim, com vistas a blindagem de patrimônio social dos investidores e acionista. Contudo, ao atingir o fim da construção, sequenciar para a entrega dos contratos vendidos e as soluções fiscais a respeito do empreendimento a empresa estará apta a ser encerrada e tendo cumprido o papel a qual foi destinada.

Vide resolução nº 750/1.993 do Conselho Federal de Contabilidade, em seu Art. 5º: “O Princípio da Continuidade pressupõe que a Entidade continuará em operação no

futuro e, portanto, a mensuração e a apresentação dos componentes do patrimônio levam em conta esta circunstância”.

Martins (2003, p.14) comenta que “[...] foi necessário criar os princípios básicos de Contabilidade de tal modo que pudesse ter critérios relativamente homogêneos para comparar as demonstrações contábeis de empresas diferentes (além de comparar os da mesma empresa, feitos em datas diferentes).”

Quando falamos em princípios contábeis tem-se em mente que são fatos que pretendem nortear os registros contábeis, visando equiparar os entendimentos dos contadores acerca de macro assuntos contábeis, com a explicação postada acima foi possível ter uma ideia sobre o quanto as empresas de incorporação são diferenciadas.

No mesmo documento, conhecido também por CPC 00, é possível notar outro princípio importante, o princípio da competência. Para tratar a respeito de técnica de apuração das receitas, o princípio aplica-se plenamente ao ramo de incorporação, no entanto, há que se falar em interpretação de competência quando trata-se a respeito da receita mensurada, ao se falar das despesas é imprescindível levar esse tópico à risca e com muito zelo. Mais adiante será possível entender e observar que a metodologia de apuração chamada “POC” utilizada nos empreendimentos é totalmente dependente dos custos realizados na competência para mensurar de forma precisa sua receita societária no período, segue apresentação do princípio da competência:

Vide resolução nº 750/1.993 do Conselho Federal de Contabilidade, em seu Art 9º: “O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas.”

A metodologia do POC permite que a empresa detenha um resultado societário exato, seguindo macro definições. Sempre que se fala em Receita e Custo apurado via POC. Para gerar o POC é preciso apresentar alguns conceitos ligados ao ramo da incorporação imobiliária.

3.2. CONCEITOS DE INCORPORAÇÃO IMOBILIÁRIA

Uma incorporação imobiliária é a atividade realizada com finalidade de promover e efetivar a alienação de edificações ou conjunto de edificações, sempre compostas de unidades autônomas que no futuro irão compor um condomínio.

A incorporação se configura no momento em que é vendida uma fração ideal do terreno com a finalidade precípua de ser atribuída a unidade autônoma do edifício a ser construído, ou em construção, sob regime condominial, presumindo-se a vinculação dessa venda (parágrafo único do citado artigo) ao negócio da construção, quer exista projeto aprovado, quer ainda pendente de aprovação. Efetuando a venda da fração ideal do terreno, nesse caso, o alienante já é, por lei, considerado incorporador. Portanto, nem é preciso dizer no contrato de venda da fração ideal do terreno que o alienante a destinou a determinada unidade autônoma do futuro edifício. Desde que existente um projeto, mesmo pendente de aprovação pelo Poder Público, presume-se que a alienação teve em vista uma incorporação imobiliária, respondendo automaticamente o alienante como incorporador. Poderá a incorporadora construir por conta própria ou terceirizar a construção do empreendimento, consistindo nesse ponto que poderá ou não ser incorporadora e construtora, para incorporar deve sempre respeitar as normas e promover o registro da incorporação de forma adequada vide leis, há uma série de procedimentos e documentos destinados a formalização do empreendimento a maioria junto ao Registro Geral de Imóveis da localidade. A construção grupal não se converte em incorporação só pelo fato de se verificar, no curso das obras, alienação ocasional da fração ideal de terreno e da construção por um dos participantes. (FRANCO e GONDO, 1991, p.24).

Conceituando com base na legislação uma incorporação imobiliária a lei nº 4.591/64, em seu Art. 28, parágrafo único menciona que a atividade exercida com o intuito de promover e realizar a construção, para alienação total ou parcial, de edificações ou conjunto de edificações compostas de unidades autônomas. (BRASIL, 1964).

A incorporação imobiliária brasileira é bem definida e delimitada pelos tópicos conceituados na Lei, sendo fácil compreender se trata de uma incorporação ou apenas de um loteamento/construção.

3.2.1 Constituição da Empresa

O professor de Direito Tributário Marco Aurélio Medeiros cita em matéria publicada sobre “Incorporação imobiliária exige planejamento societário e tributário” para o site Administradores, em 2015:

A primeira etapa de um planejamento tributário está no desenho societário. Uma determinada obra pode ser realizada diretamente por uma incorporadora, ou por meio de uma Sociedade de Propósito Específico (SPE) formada pela própria incorporadora e seus investidores e parceiros. Pode-se ainda optar por uma Sociedade em Conta de Participação (SCP) onde a SPE ou a incorporadora apareça como sócio ostensivo, deixando os investidores como sócios ocultos. Passada esta etapa, é fundamental a escolha do regime tributário de acordo com a realidade societária da incorporadora e planejamento do empreendimento. (MEDEIROS, 2015)

Na Sociedade em Conta de Participação (SCP) a tributação segue as mesmas regras das demais pessoas jurídicas, incluindo isenção de tributos na distribuição de lucros. É um tipo societário sem personalidade jurídica e depende que um dos seus sócios realize todos os atos jurídicos, o qual recebe a denominação de sócio ostensivo. O sócio ostensivo é quem aparece para o mercado em geral e os demais permanecem ocultos. A Sociedade de Propósito Específico (SPE) também é muito utilizada, porque de certa forma isola o empreendimento dos demais ativos e passivos dos sócios. A tributação da SPE pode ocorrer pelo lucro real ou presumido, ou ainda pelo RET (Regime Especial de Tributação). Como se trata de uma pessoa jurídica independente, seu patrimônio não se confunde com o patrimônio dos seus sócios. (MEDEIROS, 2015).

Sem a devida pré-análise quanto a constituição da empresa e simulações das suas opções societárias o incorporador fica suscetível ao desenquadramento fiscal e legislativo frente as leis que regem o setor. Fato que pode no futuro da empresa ser irreversível e prejudicial aos negócios que irá desenvolver.

3.2.2 Incumbências do Incorporador

A lei nº 4.591/64 trata em seu Art. 31 das responsabilidades que o incorporador terá em favor do empreendimento que está assumindo esta é uma delas:

VIII - manter escrituração contábil completa, ainda que esteja desobrigado pela legislação tributária. Incluído pela Lei nº 10.931, de 2004).

Pensando que é incumbência do incorporador respeitar, manter e resguardar os dados contábeis do empreendimento, sendo determinada por lei, ele fica definitivamente

obrigado a seguir as normas e procedimentos contábeis vigentes para compor as demonstrações contábeis que é responsável.

Existem outros usuários das demonstrações que são solicitados pelo incorporador sendo: bancos, dono do terreno, construtor no caso de obra por administração, investidores e auditorias.

Dentro das atividades do incorporador é possível notar várias outras além das anteriormente mencionadas, segundo Chalhub (2010, p.14), [...] “algumas delas seriam: aquisição do terreno, elaboração e aprovação de projetos, arquivamento do memorial de incorporação, oferta pública das unidades ao mercado, Coordenação e consecução do empreendimento imobiliário, captação de recursos e financiamento, oferta de garantias, publicidade, comercialização de unidades imobiliárias, averbação da construção no registro de imóveis, entrega das unidades aos adquirentes, e liquidação do passivo da incorporação”.

Após compreender todo esse emaranhado de obrigações podemos entender que o que tipifica o incorporador é o conjunto desses atos, uma vez que o empresário geral poderia exercer essas atividades de forma isolada sem ser assim caracterizado como incorporador.

Ao ser assim caracterizado um leque de obrigações fica sobre o incorporador atribuído e este passa a ser regulado pela legislação específica além de responder pelas obrigações gerais do empresário comum.

Há o que notar nos apontamentos do autor que construir especificamente não é incumbência do incorporador, uma vez que essa tarefa pode ou não ser exercida por ele.

3.3. CONCEITOS DE CONSTRUÇÃO IMOBILIÁRIA

Segundo Scavone Junior (2018, p.148), a construção imobiliária é o negócio jurídico mediante o qual o incorporador se obriga a promover e realizar uma construção imobiliária destinada à alienação das unidades autônomas, com pagamento à vista ou em prestações.

Para ser tratado como incorporação é essencial que sejam realizadas benfeitorias no imóvel em questão. Estas tendem a ser realizadas via construção, pois

em outros casos onde não se incrementa com construção e apenas vende-se lotes que originalmente um imóvel individual o negócio será regido por outra lei, a Lei 6.766/1.979, esta exposição é realizada com o intuito de demonstrar claramente que a construção é o cerce da questão quando trata-se de incorporar.

A ato de construção engloba a confecção de obras como casas, edifícios, pontes, barragens, fundações de máquinas, estradas, aeroportos e outras infraestrutura. Dentre estas a que mais nos interessa neste momento é a construção de imóveis que serão administrados por condomínios e estarão regidos pela Lei 4.591/1.964.

São possíveis três modalidades no setor, notadas nos artigos 41, 43 e 58 da Lei nº 4.591/1.964 e a própria Lei menciona: “A construção de imóveis, objeto de incorporação nos moldes previstos na lei, poderá ser contratada sobre o regime de conta e risco do incorporador, empreitada ou de administração”.

3.3.1 Conta e risco do incorporador

No caso desse modelo de construção a responsabilidade do incorporador é como menciona o tópico de lei, “Conta e Risco do Incorporador”, pois ele é o construtor, administrador e incorporador, não há nenhuma menção de responsabilidade compartilhada ou delegação de responsabilidade, o cronograma, orçamento, gestão são responsabilidades integrais do incorporador e ele se compromete a construir e vender as unidades a preço e prazo certo.

Azevedo (2020), reporta em seu artigo publicado na página do conselho regional de corretores imobiliários sobre o tema definindo que:

Nesse tipo de construção, o incorporador compromete-se a construir - ou terceiriza a construção (prática bastante adota nos grandes centros urbanos) - e a vender os futuros imóveis, não existindo a figura jurídica da Comissão de Representantes. A venda das unidades poderá ocorrer na planta, quando a edificação estiver em construção ou até mesmo quando já estiver concluída. Para poder comercializar as unidades, a incorporadora deve atender uma série de exigência legais, como registro da incorporação perante o Registro de Imóveis competente, dentre outros requisitos legais. Descrita no artigo 55 da Lei 4.591/64, a construção por empreitada também é conhecida no mercado imobiliário como construção a preço fechado. É a mais comum de se encontrar para imóveis na planta nos grandes municípios. Neste tipo de construção, o empreendimento é construído por empreiteira, em casos de terceirização, podendo também ser erguido pelo incorporador. Mas nela há a obrigatoriedade de ter a figura jurídica

da Comissão de Representantes. Empreendimento erguido sem levar em consideração a opinião de quem vai comprar. São apartamentos prontos ou em construção que seguem um padrão pré-definido. (AZEVEDO, 2020).

É usual no ramo atuar como incorporador e construtor em virtude da complexidade. Este modelo é bem usual nas grandes construtoras e nos grandes centros urbanos, onde as incorporadoras não delegam responsabilidades, mas também não fracionam lucro com intermediários em troca desta segurança.

3.3.2 Construção por empreitada

O Código Civil em seu artigo 1.207 fala a respeito do contrato de empreitada, “é o contrato pelo qual uma das partes se obriga em relação à outra a realizar certa obra, mediante um preço”.

Para Azevedo (2020) que é professor na Fundação Getúlio Vargas e menciona em artigo destinado a publicação na página do Conselho regional de corretores imobiliários do RJ:

Na empreitada com preço fixo, o valor da construção será irrevogável, independente de variações do custo das obras por quaisquer que sejam as causas. O preço é pré-fixado considerando o valor atual do metro quadrado na região e só pode ser corrigido, no caso dos valores das prestações, por algum índice estabelecido em contrato, se for o caso. Na forma de expressa referência, entendem-se os contratos de empreitada como sendo a preço fixo. Em situações de atraso na entrega do imóvel ou baixa qualidade da construção, a responsabilidade perante os compradores é do construtor ou incorporador, dependendo do caso. (AZEVEDO, 2020).

Quando a incorporação é uma prestadora de serviços o sistema contratado é o de empreitada. Trata-se de prestação de serviço onde você consegue determinar o escopo, com início e fim, tendo preço fechado para atingimento dos objetivos. Sendo que o risco dessa construção poderá ser do construtor ou do incorporador dependendo caso, no entanto, sempre do construtor em se tratando de atingimentos de orçamento e cronograma.

3.3.3 Construção por administração

Outra opção aberta pela legislação é o contrato por administração, onde o risco é compartilhado, entre o incorporador e o comprador do imóvel, a aquisição do material ocorre diretamente no nome do incorporador, o que corta bitribuições. O custo tende a ser bem inferior ao contrato de empreitada por decorrência do risco que é compartilhado, o que o empreiteiro recebe nesse caso é uma taxa, uma percentagem sobre todas as despesas/custos realizadas na construção, denominada "taxa de administração".

Azevedo (2020), no artigo destinado a página da internet do CRECI-RJ trata o tema da seguinte forma:

A construção por administração, terceiro tipo previsto em Lei, também é conhecida como "a preço de custo", na qual o condomínio é obrigado a custear a obra, havendo, assim, a transferência dos riscos para os compradores das unidades. *Art. 58. Nas incorporações em que a construção for contratada pelo regime de administração, também chamado "a preço de custo", será de responsabilidade dos proprietários ou adquirentes o pagamento do custo integral de obra, observadas as seguintes disposições: I - todas as faturas, duplicatas, recibos e quaisquer documentos referentes às transações ou aquisições para construção, serão emitidos em nome do condomínio dos contratantes da construção; II - todas as contribuições dos condôminos para qualquer fim relacionado com a construção serão depositadas em contas abertas em nome do condomínio dos contratantes em estabelecimentos bancários, as quais serão movimentadas pela forma que for fixada no contrato.* Neste tipo de construção, a Comissão de Representantes tem a responsabilidade de efetivar o pagamento do custo integral da obra, além de zelar pelo tempo da construção e pela qualidade dos materiais utilizados. Desta forma, o construtor ou incorporador não é o único responsável pela construção. (AZEVEDO, 2020).

Neste modelo, pode-se observar que se houver falha na execução dos serviços o orçamento da obra será extrapolado sendo provável que os adquirentes tenham que pagar um valor mais alto devido a ampliação no cronograma por exemplo. Por outro lado, são possíveis atingir benefícios neste modelo de construção, relacionados a possibilidade de personalização e exclusividade, não é um modelo comum, porém é bem aceito para imóveis de valor significativos, onde se busca itens diferenciados, uma vez que o proprietário é responsável por tudo.

3.4 CONCEITOS DA METODOLOGIA *PERCENTAGE OF COMPLIANCE*

No entendimento de Falcão, Pinto e Niyama (2014) o reconhecimento das receitas vem sendo um tema frequentemente de discussão por diferentes interesses.

O POC é uma sigla, em inglês, significa *Percentage of Compliance*, ou em uma tradução literal porcentagem de performance, é um método contábil, e a sua finalidade é o reconhecimento contábil adequado das receitas e custos de um empreendimento esse método é usado pelas incorporadoras nos casos onde a duração de uma obra transita por mais de um exercício fiscal.

A receita conceitualmente segundo Iudicibus (2010) é: Toda entrada de elementos para o ativo, sob a forma de dinheiro a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços.

Ser crítico quando a receita se justifica, já que é início da demonstração do resultado empresarial. Dessa maneira, todos os assuntos que tenham o potencial de influenciar o seu valor são fatores que causam controvérsias (CARVALHO e CARMO, 2012) e mesmo as regras contábeis existentes nem sempre conseguem dirimir todas as dúvidas sobre o tema (FALCÃO, PINTO e NIYAMA, 2014).

A receita sempre foi considerada um importante medidor de desempenho por refletir o volume de negócios gerados, sendo bastante utilizada por investidores, bancos e outros agentes, além é claro de ser costumeiramente um indicador gerencial e de desempenho dos setores da companhia.

Levando em consideração a relevância da receita, é fundamental que ela seja compreendida corretamente, bem como o momento apropriado para seu reconhecimento e como fazer sua mensuração.

Para atender as necessidades da companhia quanto ao reconhecimento de receita as práticas contábeis sugerem a adesão a metodologia POC, visando a mensuração adequada do resultado.

Para Cova (2015) entender os efeitos da norma, estar em constante comunicação com os *stakeholders* e o planejamento prévio são requisitos fundamentais para obtenção de êxito na implementação.

No CPC 47 há previsão da apuração do custo pelo método de Insumo, popularmente conhecido por POC. Este CPC diz no item B18: Os métodos de insumo reconhecem a receita com base nos esforços ou insumos da entidade para a satisfação da obrigação de performance (por exemplo, recursos consumidos, horas de trabalho despendidas, custos incorridos, tempo transcorrido ou horas de máquinas utilizadas), referentes aos insumos esperados totais para a satisfação dessa obrigação de performance. Em resumo, pode-se dizer que o POC precisa de alguns itens claros para sua execução, são eles:

- (a) Preço de contrato (Receita Planejada);
- (b) Prazo de execução da Obra;
- (c) Custo planejado;
- (d) Controle de custos incorridos.

Grande parte dos elementos listados são obtidos do contrato, outros de técnicas gerenciais de acompanhamento das incorporações como no caso do custo planejado, tornando a receita dependente diretamente de controles internos e gerenciais.

3.4.1 Preço de contrato

Um contrato é um acordo formal entre duas ou mais partes, prevendo a transferência de bem ou serviço em contrapartida de valor determinado, vide Art. 481 do Código Civil Brasileiro.

O CPC 47 define a necessidade de isolar os preços para cada atividade/bem ou obrigação que esteja sendo negociada dentro do mesmo contrato, o preço do contrato deve ser estipulado como um todo, porém, com abertura para cada obrigação de desempenho.

Em se tratando de uma venda de apartamento com garagem, por exemplo, deve ser isolada a parte cabível do imóvel e da garagem, os custos deverão ser isoladamente controlados e para o POC deverão ser acompanhadas a evolução do custo da garagem e do apartamento, para apuração da receita cabível as mesmas, sempre isoladas, pois a

obrigação de desempenho é individual e com preços definidos de forma totalitária porém desmembrada.

Estes itens de preço do contrato são chamados de Receita Planejada contabilmente, uma vez que se realizam após a venda de unidade e são transferidas para Receita Realizada na medida das frações de evolução do POC.

3.4.2 Prazo de execução da obra

Este dado deve estar anotado em contrato com data de previsão de entrega do imóvel adquirido, para Valeriano (2005), a gestão do tempo e zeloso preparo do cronograma são essenciais para que o projeto se conclua no tempo previsto.

Para que seja adequado apurar a receita com o uso do POC, a duração da execução da obra deve transpor um exercício fiscal, ser maior que 12 meses, o POC da unidade é calculo desde que haja uma venda realizada e para o prazo de apuração é usado o definido em contrato entre a data da compra e o planejamento de entrega da obra.

Este é um item essencial para a mensuração do POC, pois é a linha do tempo da obra deve ser o prazo total que a entidade fará o registro das receitas de venda apuradas pelo método.

3.4.3 Custo planejado

Para Silva (2011) planejamento é um processo contínuo de táticas e técnicas especializadas, visa um objetivo dentro da obra para execução adequada dentro dos fatores: prazos; custos; qualidade; segurança; etc.

Os custos planejados na construção civil são o orçamento financeiro da obra, servem para apurar o valor que se pretende investir no empreendimento.

Para o cálculo do método POC trata-se de dado essencial, é na regra de custo planejado que se cria o fator percentual sobre o qual a evolução da obra é mensurada.

Quando se inicia uma obra o custo planejado dela é o total do orçamento financeiro que com o passar do tempo deverá ser convertido em custo incorrido e ampliar o percentual de evolução do POC para movimentação da receita calculada.

3.4.4 Controle de custos incorridos

A aplicação da metodologia POC acontece conforme os custos vão incorrendo, ou seja, conforme os gastos planejados se convertem em gastos efetivos, esta metodologia é utilizada pelas empresas de incorporação, principalmente as que estão com capital aberto, ou que buscam recursos no mercado financeiro.

Existe outro método paralelamente aceito, mas pouco usados pelas incorporadoras, como o jargão de mercado diz: na entrega das chaves.

Segundo estudo realizado para o 3ª Congresso de contabilidade da UNB por Lopes, Teixeira e Slavov (2017):

Existem duas opções para o reconhecimento das receitas: quando o comprador é capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel antes de começar a construção, a receita deve ser reconhecida com base no percentual de evolução das obras (o método Percentage of Construction ou POC); no entanto, se o comprador tiver apenas uma possibilidade limitada de influenciar no projeto do imóvel, esse contrato se caracteriza como um contrato comum de venda, sendo a receita reconhecida na “entrega da chave”, isto é, na transferência de controle do bem. (LOPES, TEIXEIRA e SLAVOV, 2017, p.1).

No POC o cálculo é obtido pelo percentual de execução dos custos com relação ao orçamento, ou seja, comparando o custo orçado que já incorreu para a execução da obra. O percentual obtido por essa relação é aplicado sobre o valor da receita do contrato que a incorporadora tem com seu cliente, isso gera a receita a reconhecer para aquele período contábil, vide CPC 47, item B19: Por exemplo, a descrição fiel do desempenho da entidade pode ser reconhecer receita pelo valor equivalente ao custo do bem utilizado para satisfazer à obrigação de performance.

No entendimento de Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008) nas vendas de unidade prontas, a contabilização dos custos é completa até o valor do que já foi incorrido. Por

outro lado, das unidades não acabadas a contabilização deve ser na porção da relação com a receita mensurada.

Caso o cálculo apresentado pelo POC para a Receita realizada das unidades vendidas seja superior ao saldo acumulado dos valores recebidos em caixa das unidades vendidas, tem-se a clara apresentação de um Contas a Receber. No caso contrário, o que se apresenta, passível de reclassificação para o Passivo Circulante, é um saldo de Adiantamento de Clientes, visto que se recebe um valor maior do que a receita apresentada pelo POC, segundo entendimento fornecido por Chaves (2014):

Em relação a vendas de unidades imobiliárias em construção e de vendas antecipadas, ou seja, quando a venda ocorre quando o empreendimento ainda está em projeção, ou seja, a “venda na planta”, as receitas serão reconhecidas de acordo com a fase da obra, ou seja, na proporção realizada. Dessa forma, os recebimentos que antecedem a finalização do empreendimento devem ser reconhecidos de acordo com a execução da obra, e os recebimentos devem ser lançados como adiantamentos de clientes, no passivo circulante. Em “vendas na planta” os recebimentos serão computados como adiantamentos e serão contabilizados como receita de acordo com a percentagem de conclusão da obra, mês a mês. (CHAVES, 2014, p.66).

Este método exige que o orçamento seja feito com muito zelo e revisado periodicamente, principalmente quando ocorrerem variações significativas no contrato (aditivos, sinistros, custos não programados, atraso de execução etc.), para que sempre o POC possa refletir a realidade do projeto.

Para Scherrer (2012) a cada mês que passar, é preciso fazer a conta dos custos incorridos e contabilizá-los debitando a conta de custo e creditando estoques.

A CVM no memorando N° 6/2018-CVM/SNC, descreveu a prática das incorporadoras com capital na bolsa:

Essa prática consiste no reconhecimento de receita à medida que a obra evolui (e o driver utilizado pelo mercado como proxy para tal é a razão entre custo incorrido e custo orçado) e está assentada no axioma contábil da utilidade das demonstrações financeiras (DFs), cujo núcleo central recai na determinação de que elas (as demonstrações financeiras) reflitam com fidedignidade os eventos econômicos relevantes incorridos na execução do objeto social da entidade, em consonância com o modelo de gestão empreendido na transação de compra e venda de unidade imobiliária a ser construída. (N° 6/2018-CVM/SNC).

O controle dos custos incorridos é obrigação auxiliar importantíssima, pois é base para todos os cálculos de receita que serão apropriadas nas demonstrações da companhia.

3.5 RECEITA DO *PERCENTAGE OF COMPLIANCE* (POC)

Receitas descrevem a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços (CPC 47).

Conceituada a receita, o CPC 47 deixa explicitado:

A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo (CPC 47, 2016, p.3).

A receita é considerada um importante medidor de desempenho e demonstrativo de situação prevista da empresa que é utilizada pelos investidores no momento em que eles a avaliam. (FASB, 2014).

Para Hendriksen e Breda (2012) é notável a relevância da receita, e fundamental seu registro no momento e mensuração adequados. Sendo que a transferência dos riscos e benefícios são momentos de registro, ou evolução da obra.

3.5.1 Identificação do contrato

O contrato estabelecido com um cliente deve ser reconhecido quando as partes do contrato o aprovarem e se comprometerem a cumprir o estabelecido em contrato, quando o direito de cada parte for identificável, quando for possível identificar os termos de pagamento, o contrato tenha elemento comercial e seja provável o recebimento do valor. (CPC 47, 2016, p.3).

A CVM no memorando Nº 6/2018-CVM/SNC menciona:

O foco no contrato, esse é o elemento central do IFRS 15 (CPC 47) na relação entre a entidade e o cliente, ou seja, o contrato é a unidade de conta a ser analisada e acompanhada e sobre o qual recairá a política contábil determinada pela companhia conforme previsão normativa do CPC 47. (Nº 6/2018-CVM/SNC).

Os elementos do contrato são essenciais ou cálculo do POC e são vitais para os registros adequados das receitas da companhia. São possíveis de análise em subpartes:

(a) Identificação de obrigação de performance

Uma obrigação de desempenho é um pacto, uma promessa, descrita em um contrato com um cliente.

Inicialmente a entidade deverá analisar os bens ou serviços a serem prestados, os quais foram colocados em contrato, e terá que encarar como uma obrigação de desempenho, ou seja, é a promessa de transferir ao cliente um bem ou serviço que foi acordado em contrato (CPC 47, 2016, p.6).

(b) Satisfação de obrigação de performance

A norma estabelece que para cada obrigação de desempenho é preciso medir a evolução do progresso, reconhecendo-se a receita de forma proporcional.

Assim sendo, a entidade só poderá reconhecer a receita quando, ou à medida que, a entidade satisfizer a obrigação de performance ou transferir o bem ou serviço estabelecido em contrato com o cliente, ou seja, for cumprindo a promessa acordada. O ativo será considerado transferido quando, ou à medida que, o cliente obtiver o controle do ativo. Se a obrigação de performance não for satisfeita ao longo do tempo, a entidade satisfaz a obrigação de performance em momento específico no tempo (CPC 47, 2016, p.8).

Para que haja reconhecimento de receita no resultado, é necessário haver um contrato. Que poderá ser efetuado conforme a produção, assim como nos contratos de construção (com medições), ou um contrato de compra e venda de unidade.

Segundo o CPC 17 as receitas de contrato são:

A receita do contrato deve compreender: (a) a quantia inicial da receita estabelecida no contrato; e (b) as variações no trabalho contratado, reivindicações e pagamentos por incentivos: (i) até a extensão em que seja provável que resultem em receita; e (ii) que estejam em condições de serem mensurados com confiabilidade. (CPC 17, 2012, p.3)

As receitas das incorporadoras devem ser reconhecidas conforme a Interpretação e julgamento do contrato de construção. O contrato deve se enquadrar nos

critérios do CPC 17 (R1) - Contratos de Construção ou do CPC 30 (R1) - para o reconhecimento das receitas, a destacar:

A determinação do momento em que um contrato de construção de um imóvel se enquadra no alcance da NBC TG 17 – Contratos de construção ou da NBC TG 30 – Receitas depende dos termos do contrato e de todos os fatos e circunstâncias relacionados. Essa determinação exige julgamento com relação a cada contrato. (SANTOS, 2015, p.69).

Nesse contrato podem existir combinações de contratos quando os objetos forem de mesma natureza, ou podem ser negociados em conjunto, como também o contrato está suscetível a modificações relacionadas ao alcance e preço.

É identificada qual a obrigação de ambas as partes diante do contrato e, por fim, o cumprimento da promessa de passar o controle do bem ou de prestar um serviço ao cliente e a contraprestação deste (CPC 47, 2016).

Em síntese dos CPC 30 e CPC 47, está demonstrado no Quadro 1, o comparativo no que diz respeito a mensuração e registro da receita.

QUADRO 1 – COMPARATIVO DA MENSURAÇÃO E REGISTRO DA RECEITA

Alcance, Reconhecimento e Mensuração	CPC 30	CPC 47
Alcance (possíveis atingidos pelo pronunciamento)	Aplica-se a receitas que surgem a partir da venda de bens, prestação de serviços ou juros, royalties e dividendos.	Aplica-se a contratos onde a contraparte é um cliente que deseja em troca bens ou prestações de serviços
Reconhecimento (momento em que se deve anotar o evento contábil)	Deve-se reconhecer quando o valor for mensurado com confiança e for provável que benefícios econômicos fluirão para a entidade. Ainda sobre a venda de bens, o controle dos riscos e benefícios precisa ser transferido para ao comprador, a entidade não pode mais ter controle significativo sobre o bem possam ser mensuradas com confiança; esse ultimo também se aplica à prestação de serviços, que, além desse, também deve conseguir mensurar com segurança o estágio de execução da obra.	Há três pontos principais nessa frase: identificação do contrato, onde pode haver combinação de contrato e/ou modificação deste; identificação da obrigação de performance; e. satisfação de obrigação de performance.
Mensuração (valor correto a se anotar nos eventos contábeis)	Valor justo.	Valor justo (preço determinado em contrato e o que a empresa costuma praticar no mercado, após isto ela pode alocar o preço a cada obrigação de performance.

FONTE: AUTORA (2020).

A Receita no método POC (*Percentage of Compliance*) é reconhecida conforme a evolução da obra. Diferente das empresas de prestação de serviço ou de venda de materiais onde a receita é reconhecida 100% no momento da “operação”.

No caso das receitas das construtoras e incorporadoras, que ocorrem antes da conclusão do imóvel, para que a contabilidade registre seu reconhecimento os contratos devem se enquadrar IAS 11 (*International Accounting Standards*) para que seu resultado seja estimado de forma confiável e a empresa reconheça a receita de acordo com a evolução da obra.

Caso não se encaixe no IAS 11 ele deve se encaixar no IAS 18, que é o contrato de prestação de serviço ou venda de ativos.

Nas vendas de unidades imobiliárias em fase de construção, a receita deve ser reconhecida pela produção, como se aplica nos contratos de longo prazo para o fornecimento de bens ou serviços, devendo ser encontrada a proporção (relação percentual) dos custos incorridos até o momento da apuração, em relação ao custo total previsto até a conclusão da obra, e essa proporção deve ser aplicada ao preço de venda, em conformidade com o contrato (método conhecido como

"percentual de evolução financeira da obra"), sendo o resultado apropriado como receita de venda de unidades imobiliárias em fase de construção. (CVM - ORIENTAÇÃO OCPC 01 (R1) - Entidades de Incorporação Imobiliária).

Unidade concluída pode ser caracterizada quando a obra for concluída fisicamente e legalmente, quando todos os gastos já estiverem incorridos, independente de pagos à vista ou a prazo e a prefeitura já tenha concedido a carta de habitação (TEIXEIRA; PANTALEÃO e TEIXEIRA; 2012, p.24).

Para as vendas a prazo de unidades não concluídas, as contas a receber calculadas de acordo com o percentual de evolução financeira da obra, durante todo o período de construção devem ser mensuradas ao seu valor presente, considerando:

(a) prazo

(b) diferencial entre a taxa de juros de mercado e a taxa de juros implícita nos contratos de compra e venda de unidades imobiliárias na data de sua assinatura.

A CVM, no memorando Nº 6/2018-CVM/SNC, entende que é necessária análise dos contratos de construção e de acordo com o ambiente econômico brasileiro considera que é transferido aos compradores os riscos e benefícios conforme a evolução da obra.

33. (...) que no ambiente econômico brasileiro, usualmente, os contratos de promessa de compra e venda ou contratos de compra e venda de uma unidade a ser entregue no futuro, é necessário, o reconhecimento das receitas e despesas à medida que a construção avança uma vez que a transferência de riscos e benefícios ocorre de forma contínua (6/2018-CVM/SNC).

A sua aplicação na maior parte dos casos, acontece conforme os custos incorridos vão acontecendo, é calculado o percentual de execução, comparado com o custo orçado para execução da obra, e aplica-se esse percentual para reconhecer o valor da receita sobre o contrato que a incorporadora ou a construtora tem com seu cliente. No caso de negociação a vista de unidade não concluída a diferença apurada entre o valor da receita e os valores recebidos serão reconhecidos como adiantamento de clientes.

Segue um exemplo baseado em SCHERER (2012) quanto as contabilizações:

Construção de um empreendimento com 50 apartamentos, sendo que até o presente momento já foram gastos com a aquisição do terreno, com mão de obra e com

materiais o valor de R\$ 500.000,00. Porém o total de custo orçado para a execução da obra é de R\$ 1.000.000,00. Então ocorreu a venda de um apartamento por R\$ 75.000,00.

a) Registro contábil pela venda da unidade:

DÉBITO = Caixa ou banco: 75.000,00

CRÉDITO = Receita de venda de imóveis: 37.500,00

CRÉDITO = Adiantamento de cliente: 37.500,00

b) Pelo reconhecimento dos custos (incorridos) da unidade vendida:

DÉBITO = Custo das unidades imobiliárias vendidas: 10.000,00

CRÉDITO = Estoque de Imóveis Concluídos: 10.000,00.

O item “a” se refere à apropriação da receita de acordo com o percentual de conclusão da obra. Tal percentual é calculado de acordo com o orçamento total de custos que é de R\$ 1.000.000,00, e como até o presente momento os custos compreendem o valor de R\$ 500.000,00, tal valor representa o percentual de 50%.

E o item “b” se refere ao cálculo dos custos incorridos na obra até o momento da venda da unidade. Assim temos: R\$ 500.000,00 de custos incorridos divididos por 50 unidades, o que resulta em R\$ 10.000,00 de custos para cada unidade, o que demonstra 50% do total de custos para cada unidade, pois R\$ 1.000.000,00 apropriado pelo número de unidades imobiliárias representam R\$ 20.000,00 de custos totais por unidade SCHERER (2012).

Caso o cálculo apresentado pelo POC para a Receita realizada das unidades vendidas seja superior ao saldo acumulado dos valores recebidos em caixa das unidades vendidas, tem-se a clara apresentação de um Contas a Receber.

No caso contrário, o que se apresenta, passível de reclassificação para o Passivo Circulante, é um saldo de Adiantamento de Clientes, visto que se recebe um valor maior do que a receita apresentada pelo POC.

3.5.2 Identificação do custo

O custo de construção é elemento essencial do ponto de vista do POC, não pode ser desconsiderado desse estudo, apesar de seguir a regra contábil geral para constituição do custo e mensuração há outros pontos relevantes para serem considerados.

Crepaldi (1998) esclarece o que são custos:

possuem uma relação direta com os produtos ou serviços e podem ser identificados e distribuídos a cada produto ou serviço sem a necessidade de rateios e os custos indiretos são gastos que não podem ser identificados diretamente com os produtos ou serviços, necessitando de critérios de rateio para sua distribuição.(CREPALDI, 1998, p.57).

O primeiro fator que deve ser observado pelo contador de uma incorporação é conhecer o negócio, para LEONE (2000) o contador de custos, antes mesmo de desenvolver sua atividade, deve conhecer o processo produtivo e as relações da empresa.

O princípio da competência é outro fator crucial, é imprescindível a anotação em tempo adequado de todos os dispêndios que a obra tem, desconsiderando o desembolso do pagamento.

Nesse ponto o que importa é o fato gerador da despesa, podendo ser: a nota emitida, o serviço prestado, o contrato assinado ou até mesmo a medição do empreiteiro.

Ao observar o CPC 30 está especificado: Somente os custos que efetivamente possam ser identificados com os serviços executados até a data devem ser incluídos nos custos incorridos até a data de mensuração. Da mesma forma, somente os custos que reflitam serviços executados ou a serem executados devem ser incluídos nos custos totais estimados da transação.

No CPC 47 há observações mais detalhadas como a permissão do registro das comissões sobre contrato de venda como custo da incorporação, há indicação dos critérios para determinar se um custo é ou não parte da composição do estoque do empreendimento:

(a) os custos referem-se diretamente ao contrato ou ao contrato previsto que a entidade pode especificamente identificar (por exemplo, custos relativos a serviços a serem prestados de acordo com a renovação de contrato existente ou

custos para projetar o ativo a ser transferido, de acordo com contrato específico que ainda não foi aprovado);
 (b) os custos geram ou aumentam recursos da entidade que serão usados para satisfazer (ou para continuar a satisfazer) a obrigações de performance no futuro; e (c) espera-se que os custos sejam recuperados. (CPC 47, 2016, p.4).

A método de controle dos custos na incorporação é diferenciado uma vez que seu acompanhamento é que determina o volume de custo incorrido, ele exige muita dedicação de controles.

Na contabilidade das incorporações o custo do período é enviado a conta de estoque com a intenção de formar o ativo que será vendido futuramente. Observando que nem toda despesa da entidade refere-se à formação de estoque e, portanto, pode ser apenas uma anotação do DRE.

Scherrer (2012) sugere estes exemplos para o lançamento contábil:

(1) Ao lançar um movimento de empreitada, o exemplo a seguir:

DÉBITO = Estoque de Imóveis em Construção (Ativo Circulante).

CRÉDITO = Empreiteiros a pagar (Passivo Circulante).

(2) Ou o movimento de pagamento geral:

DÉBITO = Estoque de Materiais para Construção.

CRÉDITO = Fornecedores ou Caixa ou Banco.

Observando que os movimentos de custo são sempre enviados ao estoque para apuração do custo incorrido na medida da evolução percentual da obra *versus* as unidades vendidas.

3.6 APURAÇÃO DE RESULTADOS NA CONSTRUÇÃO E INCORPORADORAS

Até o momento, mesmo que a nova norma CPC 47 tenha entrado em vigor, muitas incorporadoras continuam a utilizar o CPC 30 por uma questão de adequação dos

procedimentos contábeis, onde a CVM, no memorando Nº 6/2018-CVM/SNC publicou orientações as empresas que adotarem a nova normativa a avaliar primeiramente o impacto contábil, com a intenção de resguardar a comparabilidade entre empresas do mesmo setor. Além de enfatizar que as empresas deverão estar preparadas em termos de sistemas de informação e controles internos até que a nova norma contábil seja obrigatória. Conceito de receita conforme o CPC 30:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. (CPC 30, 2012, p.2).

O objetivo principal do CPC 30 é determinar o momento em que a entidade deve reconhecer receita e estabelecer também critérios diferenciados de reconhecimento de receita para cada tipo de transação. No caso da receita auferida na venda de bens, essa deve ser reconhecida pela empresa quando transferir ao comprador os riscos, benefícios e controle significativos decorrentes da propriedade.

O apontamento anterior representa o principal ponto de discussão e questionamento por parte dos contadores. No caso de prestação de serviço a receita deve ser reconhecida de forma proporcional aos serviços executados até o período do balanço, desde que possa ser confiavelmente mensurada.

O CPC 17 – Contratos de Construção expõe a definição de contrato de construção, como sendo um contrato de prestação de serviço diretamente relacionado à construção de ativo. Estabelece que para esses contratos, a contabilização das receitas, custos e despesas a eles relacionados devem ocorrer ao longo da execução da construção de acordo com sua evolução. Sendo que a receita reconhecida deve ser proporcional aos custos incorridos em cada período de acordo com medições físicas ou proporção de custos incorridos em relação aos custos orçados.

Na aplicação prática da Metodologia do POC, em especial aquela que utiliza como base para reconhecimento da receita a evolução do custo incorrido, a área de incorporação imobiliária apresenta um desafio adicional, o qual está relacionado ao fato de que em um só empreendimento há vários contratos de venda firmados, e não apenas um como na construção civil. Ainda mais, há o fato de que nem todas as unidades

vendidas são exatamente iguais, em tamanho, valor do metro quadrado e acabamentos internos.

3.7 ASPECTOS RELACIONADOS A RECEITA E RESULTADOS

Objetiva mencionar o que afeta o balancete quanto ao registro da receita e em decorrência as opções que seguem podem afetar diretamente o resultado da incorporadora.

3.7.1 Necessidade de duas contabilidades para uma empresa.

As tributações no ramo da incorporação são realizadas por regime de caixa, diferente da grande massa das contabilidades brasileiras este setor necessita dessa manobra em virtude do modelo de registro da receita, dito POC.

A partir da edição da Lei 11.638/07, onde passamos a conviver com um cenário que é: (i) Aplicação das normas contábeis editadas pelo CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis; (ii) Convivência das “duas contabilidades”, a partir da criação do RTT – Regime Tributário de Transição, que veio com a edição da Lei 11.941/09, a qual criou mecanismos para que as empresas não tenham qualquer reflexo fiscal de aumento ou mesmo de redução da carga tributária a partir da adoção do CPC na sua contabilidade societária.

Na prática existem a contabilidade de resultados e a contabilidade fiscal dentro das incorporadoras, uma para o societário da companhia, onde fala-se em competência e outra para fins fiscais anotada em regime de caixa.

A contabilidade societária é a que viemos tratando e esclarecendo até aqui, é nela onde são demonstrados valores para acionistas, investidores, bancos e outros interessados. Essa é a contabilidade que deve seguir e onde deve-se aplicar os CPCs, além é claro de aderir a Lei 11.941, acima citada, para promover o registro dos eventos seguindo as instruções mais próximas possível da contabilidade internacional.

A contabilidade fiscal ou de caixa é de uso exclusivo do fisco e deve ter as contas de base para a apuração nomeadas e mapeadas com esse fim no balancete, pois em declaração específica pode ser analisada por auditores e também por auditorias

independentes quanto a qualidade das apurações que estão sendo realizadas para a companhia em questão.

Apesar da necessidade de manter duas contabilidades é preciso conciliar as duas informações em um só balanço, não podendo deixar de evidenciar efeitos tributários na contabilidade societária, por exemplo reconhecer Pis, Cofins, IRPJ e outros tributos devidos no regime de competência.

As incorporadoras tendem a criar mecanismos de contabilização que permitam o trânsito dos valores entre societário e fiscal a fim de conseguir evidenciar em detalhes a operação que está anotando, pensando também nas melhores práticas e na necessidade de prestar contas de eventos constantes no balanço da companhia a auditores e outros.

Da mesma forma que o POC é determinante para a apuração do resultado ele também interfere nos tributos e na apuração dos dividendos dos acionistas, visto que seu cálculo parte necessariamente do lucro contábil do exercício.

3.7.2 Opções tributárias

As opções tributárias nada mais são do que o planejamento tributário, que para DOMINGUES (2000):

pode ser entendido como sendo ações que culminem na economia legal de tributos, as quais podem formar uma verdadeira engenharia tributária, enriquecida por projetos de elevada complexidade, abarcando perspectivas fiscais, contábeis, financeiros, societários e jurídicos. Assim, é possível defini-lo como sendo um conjunto de medidas contínuas que visam à economia de tributos, de forma legal, levando-se em conta as possíveis mudanças com eficiência e eficácia. (DOMINGUES, 2000, p.57).

O planejamento tributário é parte essencial no sucesso de um empreendimento imobiliário, bem como, o planejamento do tipo de sociedade que será usada, ambos são extremamente relevantes ao lucro e também as burocracias que a sociedade terá em seu curso.

(a) Regime Especial Tributário do Patrimônio de Afetação (RET):

O Regime Especial Tributário Do Patrimônio De Afetação, ou RET, está inicialmente previsto na Lei 4.591/64, e tem normatização mais atual na Lei 10.931/2004 prevendo que as incorporadoras podem fazer um tributação exclusiva por regime de

caixa com apuração tributária através de alíquota simplificada, onde são cobrados atualmente 4% sobre o valor das vendas recebidas e este percentual compõem a tributação total do empreendimento.

A Lei 4.591/64 em conjunto com a Lei 13.786/18 determinam normatização sobre o modelo RET, nela são encontradas várias características e particularidades que precisam de estudo prévio para adesão. Para aderir ao RET são necessários requerimentos, registros nas matrículas e outras burocracias relacionadas, que por vezes auxiliam e até resguardam o patrimônio da incorporadora/compradores de eventual confusão. A construção da incorporação deixa de ser vista como patrimônio e fica salvaguardada como “patrimônio afetado”, servindo apenas como garantia para captação de recursos destinados a própria construção e não sendo alienável a outros fins.

Do ponto de vista cru esta é a melhor apresentação de carga tributária para incorporadoras, porém, como todo fator de tributação é indicado estudo prévio para aspectos societários e fiscais de uma empresa.

Algumas das regras e desentendimentos que a legislação não esclarece tem relação ao benefício do RET, as incorporadoras usam o regime até que finalizem 100% das vendas das unidades decorrentes da incorporação objeto RET. Houve uma resolução de consulta da Receita Federal, DISIT/SRRF07 7.045/15 que deixava isso entendido como possível.

No teor da Solução de Consulta Cosit 99.001/2018, as empresas foram surpreendidas, essa possibilidade foi revogada, deixando claro: “Não se submetem ao RET as receitas decorrentes das vendas de unidades imobiliárias realizadas após a conclusão da respectiva edificação”.

Isso afeta plenamente o planejamento dos empreendimentos, além das cargas tributárias dos empreendimentos e da incorporadora como um todo, ao fim da obra a opção pelo RET é anulada e elas devem aderir a uma das tributações, real ou presumido, o que eleva muito sua carga tributária.

(b) Lucro Presumido com PIS e COFINS cumulativos:

A incorporadora pode optar pela tributação presumida presumido onde pagará entre 5,93% e 6,73% de tributos federais sobre o recebimento. Há alguns impedimentos relacionados a valor de faturamento, observar no planejamento tributário.

No caso do uso do lucro presumido o Pis e Cofins ficam por conta do regime cumulativo, onde as alíquotas são inferiores, no entanto, não há possibilidade de apuração de créditos para abatimento do valor a recolher referente ao tributo e há regras específicas de valor máximo de receita.

(c) Lucro Real, PIS e COFINS no regime de Incidência Não Cumulativa:

Como do ângulo societário a receita é apurada por metodologia os tributos sobre a receita (PIS e COFINS) e sobre o resultado (IRPJ e CSLL) são diretamente afetados, sendo o impacto de caixa inexistente já que os tributos são pagos a regime de caixa, com apoio da Lei 11.948/2.009.

Com uso da apuração por regime de caixa os tributos seguem o decreto nº9.580/2.018, quanto as alíquotas e as Leis 10.637/2002 e 10.833/03 para tratar de Pis e Cofins.

3.8 CONTABILIZAÇÕES APLICADAS A INCORPORAÇÃO

Serão apresentadas a seguir as situações que causam dúvidas com relação as normas quanto ao método de apuração e registro dos fatos, este tópico trata do modo de registro dos movimentos.

Os conceitos que foram absorvidos por meio deste estudo dos CPC vigentes e dos eventos regulados pela legislação como adequados ao ramo de incorporação até o momento.

3.8.1 Receita societária

Havendo venda a apuração da Receita Societária é baseada nos pontos estudados e são usados como base as normas de contabilidade vigentes, o valor base parte do valor de contrato do bem incorporado, porém, o valor de registro na contabilidade tem apuração com uso da metodologia POC, na maior parte das incorporadoras, esse item necessita de apuração paralela e deve ser mantido o arquivo do cálculo apurado.

O exemplo de registro contábil seria, conforme abaixo:

D- Disponível

C- Receita

C-Adiantamento de Clientes

Observando a parcela em que o POC evoluiu contra a receita e fracionando a parte que cabe a adiantamento de clientes, no caso de ser um pagamento superior a evolução medida pelo POC.

3.8.2 Receita Fiscal

É baseada em regime de caixa puro, trata-se do valor de entrada em contra partida ao bem alienado, é a base dos cálculos fiscais de tributação para alguns dos regimes possíveis de serem adotados pela incorporadora.

Essa anotação deve demonstrar a movimentação da companhia, pode ser superior ou inferior as receitas societárias. Sendo superior o seu excesso é anotado em conta de adiantamento de clientes e inferior na conta de clientes a receber.

No balanço e para análises gerencias é uma conta que tende a demonstrar a política de venda da companhia, visto que grande parte das incorporadoras recebem as suas vendas com recurso decorrente de financiamento habitacional/bancário, ao entregar as chaves.

O movimento contábil sugerido para a receita fiscal é o que segue:

D- Disponível

C- Receita

Esta conta será usada para recolhimento de tributos via regime de caixa e tratará apenas de recursos efetivamente recebidos.

3.8.3 Custos da construção/incorporação ou custo incorrido

O custo incorrido é feito via retirada da conta de estoques. Quando a unidade é vendida e tem o POC de mensurado ela precisa do seu movimento credor correspondente, o custo incorrido. Calculado para enviado ao resultado, essa anotação contábil tem a finalidade de reduzir o valor estocado do ativo da incorporadora.

Ele só é anotado no caso de haver uma venda de unidade, trata-se de custo com base na evolução da obra, vide legislação específica e critérios da incorporação, conforme o CPC 47.

O movimento contábil seria:

D- Custo das vendas

C- Estoque Imóveis em construção

Esta é uma anotação convencional da contabilidade, onde são reduzidos os estoques e reconhecidos os valores dos custos respectivos ao estoque baixado.

3.8.4 Estoque

O estoque de uma incorporação tem de modo geral duas grandes importâncias, obrigatórias, um terreno e custos de construção, os custos de construção acima

esclarecidos são anotados na baixa do estoque, eles são adicionados ao estoque como parte do patrimônio da incorporação, no momento da contratação do bem, ou serviço, contra a conta de passivo adequada.

No caso de uma incorporadora o bem para revenda é um imóvel e seria equivalente a pensar sobre uma indústria, a incorporadora produz seu produto para venda, fazendo desse modo a apropriação dos custos dessa produção seu estoque.

Está conta é monitorada pelo movimento de vendas, pois até que a unidade tenha venda realizada ela não tem seu custo lançado no resultado da companhia, ele fica estocado, aguardando medição e envio ao resultado de acordo com o percentual adequado.

O movimento contábil adequado sugerido seria:

D- Estoque Imóveis em construção

C- Passivo a pagar

O valor do custo é enviado direto ao ativo e sua obrigação de pagamento respectiva deve ser anotada no passivo da entidade para posterior liquidação.

3.8.5 Pis e Cofins Societário

Esses impostos são cálculos com base na Receita obtida pelo POC, nos percentuais que a entidade estiver tributariamente adequada, observar o planejamento tributário já mencionado neste estudo.

No caso de a entidade estar vinculada ao RET não deve ser feito este registro.

Sua anotação é feita para medir o valor apurado para recolhimento até 100% e seu objetivo é acompanhar o resultado contábil por competência da incorporadora, observando como é o caso do custo incorrido o volume do POC já realizado.

O movimento a ser anotado seria:

D - Deduções PIS/COFINS

D - PIS/COFINS Antecipado

C - PIS/COFINS a Recolher

Como os movimentos sugeridos será feito o ajuste do PIS e Cofins, visando manter o efeito adequado entre o regime de caixa e de competência.

3.8.6 Pis e Cofins Fiscal

Nesta conta são anotados os valores ao regime de caixa que serão apurados para pagamento, ela é apurada de acordo com a Receita Fiscal apurada no período.

Sua anotação seria:

D- Deduções PIS/COFINS

C- PIS/COFINS a Recolher

São anotados neste ponto o valor efetivo a recolher conforme o regime de caixa movimentou recursos neste período.

3.8.7 IRPJ e CSLL

Apuração de resultado de acordo com o regime de competência, observando todos os lançamentos esclarecidos anteriormente. No caso de opção por lucro real ou por lucro presumido é onde são apurados os valores a pagar sobre o resultado da empresa no período, não havendo esse registro o caso de apuração com o uso de Patrimônio Afetação.

O lançamento contábil indicado seria:

D- IRPJ e CSLL (resultado)

C- IRPJ e CSLL a Recolher

Está anotação seria responsável por deduzir o resultado da companhia e prever o dispêndio de caixa que o recolhimento destes tributos irá gerar na sua data de vencimento.

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Buscando atender ao problema de pesquisa proposto, ou seja, quais são as características e conceitos das práticas sobre a apuração e contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para as empresas brasileiras. Utilizou-se como encaminhamento para atingir o objetivo geral deste três objetivos específicos, nomeadamente: (1) levantar os pontos críticos teóricos e práticos no processo de apuração e contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC); (2) apresentar na prática o processo apuração utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para empresas do ramo de incorporação e construção; (3) demonstrar o processo contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) para empresas do ramo de incorporação e construção.

Os pontos críticos teóricos e práticos no processo de apuração e contabilização do Método Percentagem Conclusão (POC) foram detalhados no estudo, o que permitiu notar confusão de legislações, entendimentos e pronunciamentos.

Nos últimos anos houve diversas retificações, revogações e substituições das normativas sobre o mesmo tema a fim de converter as demonstrações a nível de comparabilidade internacional. As mudanças são tão constantes que não permitem que os profissionais da contabilidade deem continuidade eficiente aos trabalhos que iniciaram, no sentido de apoiar a companhia com dedicação integral, pois são demandados para rever o tema periodicamente.

A cada mudança as empresas reavaliaram seu portfólio de contratos de forma integral para observar se estão classificando corretamente suas operações, além disso o profissional contábil desse ramo precisa obrigatoriamente fazer uma contabilidade paralela, para atender a legislação fiscal brasileira.

Foi entendido depois do estudo e revisão que o CPC 47 na sua instrução de aplicação, tornou-se o encaminhamento para as incorporadoras, apesar disso, compreendemos que o setor de incorporação imobiliária está inserido em uma lacuna contábil. E precisa ser completamente interpretativo para buscar adequação e dar-lhes consonância com o que ocorre na contabilidade internacional, deixando o contador brasileiro obrigado a decidir sobre o que aplicar e como aplicar.

Considerando que no ambiente econômico brasileiro o setor é extremamente importante para aumentar a produtividade e incrementação do PIB nacional, foi importantíssimo conhecer os pontos que causam discussões sobre o tema. Com a apresentação prática do processo de apuração utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC) conseguimos notar a complexidade que ele representa no dia-a-dia e o volume de dados adicionais que são necessários para registrar a receita de incorporadora.

Nota-se que existe um esquema de contabilização, buscando demonstrar o processo contabilização utilizando o Método Percentagem Conclusão (POC). Além de tudo que apontamos até o momento cabe incluir um comentário sobre como este estudo foi importante para a autora, que é atuante da área de incorporação imobiliária e se vê inserida nesta lacuna contábil. Com os estudos para obter conhecimento técnico e dar embasamento acadêmico na sua especialização pode reavaliar as compreensões existentes para suas atividades. E garantir criticidade e qualidade nas suas atividades laborais, vez que está deseja seguir adequadamente as normatizações para a empresa onde atua. Com os apontamentos listados foi possível atingir o objetivo geral do estudo para analisar as contabilizações e suas características, com base nos conceitos e práticas do Método Percentagem Conclusão de Obras.

Em vários momentos faltaram materiais teóricos sobre o tema que não fossem legislação, há poucos autores que tratam o tema com propriedade e principalmente de forma prática. O que leva a concluir que há necessidade de maior estudo sobre o tema e publicações voltadas à praticidade para que os profissionais da contabilidade, sintam-se confortáveis em aplicar a convergência das normas nas demonstrações contábeis em vigor.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, L. O. CRECI-RJ, **Tipos de Construção: por conta e risco do incorporador; por empreitada e por administração.** Disponível em: <<https://creci-rj.gov.br/tipos-de-construcao-por-conta-e-risco-do-incorporador-por-empreitada-e-por-administracao/>> Acesso em: 29 abril 2020.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL - **Comissão de Valores Mobiliários - Memorando nº 6/2018-CVM/SNC** Disponível: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/decisoes/anexos/2018/20180703/1063.pdf>> ->

BRASIL - Comissão de Valores Mobiliários - **COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, ORIENTAÇÃO OCPC 01 (R1) Entidades de Incorporação Imobiliária,** consultado em: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/OCPC_01_R1_Consolidado.pdf>

CARVALHO e CARMO. **Reconhecimento Contábil de Receitas.** In.: MOSQUERA e LOPES (Coords.) em Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos. 3º volume, São Paulo, 2012.

CHALHUB, M. N. **Da incorporação imobiliária.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

CHAVES, F. C. **Contabilidade prática na construção civil: de acordo com as normas internacionais de contabilidade.** São Paulo: Atlas, 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 47 Receita de Contrato com Clientes** - Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 30 Correlação às Normas Internacionais de Contabilidade.** Disponível: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 30 Contratos de Construção.** Disponível: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20\(R1\)%2019102012.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/251_CPC%2017%20(R1)%2019102012.pdf)>

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – **CPC 17 Contratos de Construção.** Disponível: <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/menu/regulados/normascontabeis/cpc/CPC_17_R1_Consolidado.pdf>

COVA, C. J. G. Os impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15) que trata de reconhecimento das receitas de contratos com clientes,

e seus efeitos assimétricos nas demonstrações financeiras das empresas. **Revista Pensar Contábil**, Rio de Janeiro, v.17, n 64, set/dez 2015.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos**. São Paulo: Atlas, 1998.

CRESWELL, J. W. **Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 3ª ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DOMINGUES, N. M. R. **Os reflexos do planejamento tributário na contabilidade**. In: congresso brasileiro de contabilidade, 16 edição, 2000, Goiânia. Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, 2000. p. 1-11.

FAGUNDES, V. **O reconhecimento da receita em contratos com clientes com uma abordagem a adoção do CPC 47 (IFRS 15): um estudo comparativo das mudanças das normas em empresas de construção civil e incorporadoras**. 2017.

FALCÃO, D. F.; PINTO, L. J. S.; e NIYAMA, J. K. Reconhecimento da Receita de Venda Imobiliária: Um Estudo das Maiores S/A's Brasileiras no Mercado Residencial. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, 2014.

FRANCO, J. N.; GONDO, N. **Incorporações Imobiliárias**. 3ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p.24

GERHARDT, T. E.; SILVEIRA, D. T., **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora UFRGS, 2009. Disponível: http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/d_erad005.pdf. Acessado em: 18 de junho de 2020.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GUBRIUM, J. F.; HOLSTEIN, J. A. **The new language of qualitative method**. Oxford: Oxford University Press. 1997.

IUDICIBUS, S. de et al, **Manual de Contabilidade Societária**, São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: aplicável às demais sociedades**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. de A. **Fundamentos de metodologia científica**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LOPES, I. C.; TEIXEIRA, M. C.; SLAVOV, T. B. **Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações**. Disponível: <https://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/download_Supp_File_/6091/1670>. Consultado em 29 de Abril de 2020.

MARCONI, M. de A.; 7 ed, LAKATOS, E. M. **Fundamentos de Metodologia Científica**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 9ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

MASON, J. **Qualitative researching**. London: Sage Publications. 2002.

MEDEIROS, M. A. **Incorporação imobiliária exige planejamento societário e tributário**. Disponível: <<https://administradores.com.br/artigos/incorporacao-imobiliaria-exige-planejamento-societario-e-tributario>>. Consultado em 26 de Junho de 2020.

SANTOS, J. A.; PARRA FILHO, D. **Metodologia científica**. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

SCAVONE JUNIOR, L. A. **Direito imobiliário – Teoria e prática**. 13. Ed, Editora Forense. Rio de Janeiro, 2018.

SCHERRER, A. M. **Contabilidade imobiliária: abordagem sistêmica, gerencial e fiscal**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, M. **Planejamento e controle de obras**. 2011 Monografia (Graduação em Engenharia Civil) - Universidade Federal da Bahia.

THIOLLENT, M. **Metodologia da pesquisa - ação**. 2. ed. São Paulo: Cortez, 1986.

TAYLOR, S. J.; BOGDAN, R. **Introduction to qualitative research methods**. New York: John Wiley & Sons, Inc. 1998.

TEIXEIRA, P. J.; PANTALEÃO, M. J.; TEIXEIRA, G. J. M. **Construção Civil: Aspectos Tributários e Contábeis**. 4. ed. Porto Alegre: Alternativa, 2012.

VALERIANO, D. **Moderno Gerenciamento de Projetos**. Prentice Hall Brasil, 2005.